

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

27. září 2012(*)

„DPH – Osвобоzení nájmu nemovitého majetku od daně – Pronájem obchodních prostor – Služby související s tímto pronájmem – Kvalifikace jakožto plnění pro účely DPH – Plnění tvořené jediným plněním nebo několika samostatnými plněními“

Ve věci C-392/11,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Spojené království) ze dne 14. července 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 25. července 2011, v řízení

Field Fisher Waterhouse LLP

proti

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

ve složení U. Løhmus, předseda senátu, A. Rosas (zpravodaj) a C. G. Fernlund, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 20. června 2012,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Field Fisher Waterhouse LLP N. Beechamem, advocate, D. Goyem, QC, a M. Jonesem, barrister,
- za vládu Spojeného království A. Robinsonem, jako zmocněncem, ve spolupráci s R. Hillem, barrister,
- za polskou vládu M. Szpunarem, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi C. Soulay a R. Lyalem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Field Fisher Waterhouse LLP (dále jen „FFW“) a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (dále jen „Commissioners“) ohledně vrácení daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za poskytování služeb souvisejících s obchodními prostorami najatými FFW.

Právní rámec

3 Článek 1 odst. 2 druhý pododstavec směrnice o DPH stanoví:

„Každé plnění podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpotování daní, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu.“

4 Článek 2 této směrnice zní:

„1. Předmětem DPH jsou tato plnění:

[...]

c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

5 Článek 135 zmíněné směrnice stanoví:

„1. členské státy osvobodí od daní tato plnění:

[...]

l) pacht nebo nájem nemovitosti,

[...]“

6 Článek 137 též směrnice zní:

„1. členské státy mohou poskytnout osobám povinným k dani možnost volby zdanění v případě těchto plnění:

[...]

d) nájmu a pachtu nemovitého majetku;

2. členské státy stanoví pravidla pro výkon volby podle odstavce 1.

Členské státy mohou omezit rozsah této možnosti volby.“

Spor v předvodním řízení a předběžné otázky

7 FFW je advokátní kancelář, která si najala kancelářské prostory v Londýně (Spojené království).

8 Nájemní smlouva uzavřená mezi FFW a pronajímatelem stanoví, že prostory jsou

pronajímány za úhradu t?í druh? nájemného. Ty se týkají zaprvé užívání prostor, zadruhé podílu FFW na nákladech pojištění budovy a zat?etí služeb, jež jsou podle uvedené smlouvy povinn? poskytovány pronajímatelem. Tento t?etí druh nájemného je tvo?en poplatky hrazenými za poskytování služeb (dále jen „poplatky za služby“), mezi n?ž pat?í zejména dodávka vody, vytáp?ní celé budovy, opravy její infrastruktury a strojního za?ízení (zejména výtah?), úklid společných prostor, jakož i ostraha v budov?. Nájemní smlouva stanoví, že pokud nájemce neuhradí tyto t?í druhy nájemného, m?že od ní pronajímátel odstoupit.

9 Podle p?edkládajícího soudu pronajímátel neuplatnil své právo rozhodnout se pro zdan?ní nájmu nemovitosti ve smyslu ?l. 137 odst. 1 písm. d) sm?rnice o DPH. V d?sledku toho je nájem nemovitosti, o kterou se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, osvobozen od DPH.

10 Pronajímátele neú?tovali ani DPH ze služeb poskytovaných FFW, jelikož m?li za to, že tyto služby byly rovn?ž osvobozeny od DPH.

11 FFW má za to, že zmín?né služby poskytované pronajímatelem p?edstavují pln?ní podléhající DPH. Proto FFW podala ke Commissioners žádost o vrácení ?ástky DPH, kterou z t?chto pln?ní uhradila. Vzhledem k tomu, že Commissioners tuto žádost zamítli, p?edevším z toho d?vodu, že nájem a poskytování dot?ných služeb podle nich p?edstavuje pouze jediné pln?ní osvobozené od DPH, podala FFW žalobu k p?edkládajícímu soudu. P?ed tímto soudem FFW tvrdí, že poskytování služeb, za n?ž jsou hrazeny poplatky za služby, o n?ž se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, je t?eba považovat za pln?ní podléhající DPH.

12 Za t?chto podmínek se p?edkládající soud rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Základní otázka v projednávané v?ci zní, zda je t?eba služby poskytované pronajímatelem na základ? nájemní smlouvy uzav?ené s nájemci (dále jen ‚služby‘) považovat za sou?ást jediného pln?ní spo?ívajícího v nájmu nemovitosti, bu? proto, že takové služby objektivn? tvo?í společn? s nájmem jediné nerozd?litelné hospodá?ské pln?ní, nebo proto, že p?edstavují ‚vedlejší pln?ní‘ ve vztahu k takovému nájmu, jenž p?edstavuje pln?ní hlavní (dále jen ‚hlavní pln?ní‘). Jaký význam má pro odpov?? na uvedenou otázku ve sv?tle rozsudku Soudního dvora ze dne 11. ?ervna 2009, RLRE Tellmer Property (C-572/07, Sb. rozh. s. I-4983) skute?nost, že dot?ené služby by mohly být (avšak ve skute?nosti nejsou) poskytovány jinými osobami odlišnými od pronajímatele, i když podle nájemní smlouvy nem?li nájemci jinou možnost, než takové služby po?izovat od pronajímatele?

2) Má z hlediska ur?ení existence jediného pln?ní význam skute?nost, že v p?ípad? nespln?ní povinnosti nájemce zaplatit poplatek za služby by byl pronajímátel oprávn?n nejen odmítnout poskytnutí služeb, ale rovn?ž od nájemní smlouvy odstoupit?

3) V p?ípad? kladné odpov?di na první otázku ohledn? významu možnosti poskytování služeb t?etími osobami p?ímo nájemci: jedná se pouze o podp?rný faktor pro ur?ení, zda takové služby p?estavují bu? jediné nerozd?litelné hospodá?ské pln?ní, jehož rozd?lení by bylo um?lé, nebo vedlejší pln?ní ve vztahu k pln?ní hlavnímu, nebo se jedná o faktor rozhodující? Jedná-li se pouze o podp?rný faktor nebo nemá-li tato skute?nost v?bec význam, jaké jiné faktory mají význam pro ur?ení, zda dot?ené služby p?edstavují vedlejší pln?ní? Do jaké míry je zvlášt? významné, zda jsou služby poskytovány v prostorách, které jsou p?edm?tem nájmu, nebo v souvislosti s nimi, anebo v jiných ?ástech budovy?

4) Je-li významná možnost poskytování služeb t?etími osobami, má konkrétn?ji význam, zda by služby mohly být z právního hlediska poskytovány t?etími osobami, i kdyby to v praxi bylo obtížné zajistit nebo sjednat s pronajímatelem, nebo je relevantní praktická možnost nebo b?žný

postup při zajištění takových služeb?

5) Služby dotčené v projednávané věci představují celou škálu služeb poskytovaných za úhradu jediného poplatku za služby. V případě, že některé z takových služeb (např. úklid společných prostor, poskytování bezpečnostních služeb) nejsou součástí jediného nerozdílitelného hospodářského plnění nebo je třeba je považovat za vedlejší plnění ve vztahu k plnění hlavnímu, avšak jiné služby součástí takového plnění jsou, je správné rozdílit celkovou úplatu mezi různé služby a určit tak podíl úplaty podléhající zdanění a podíl úplaty, který zdanění nepodléhá? Podpřípově, bylo by třeba považovat všechny takové služby za navzájem natolik těsně spojené, že představují „jediné nerozdílitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé a jež je samo o sobě jediným plněním odlišným od nájmu nemovitosti?“

K předsobnými otázkám

13 Podstata otázek předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, tkví v tom, zda musí být směrnice o DPH vykládána v tom smyslu, že za okolností věci v předvodním řízení je nájem nemovitého majetku a poskytování služeb spojených s tímto nájmem třeba považovat za jediné plnění zcela osvobozené od DPH, anebo za několik samostatných plnění posuzovaných z hlediska povinnosti odvádět z nich DPH odděleně. Zmíněný soud chce zejména zjistit, jaký význam je za uvedených okolností třeba popisovat skutečnosti, že nájemní smlouva stanoví, že si nájemce musí nechat poskytovat dotčené služby pronajímatelem, i kdyby si v zásadě mohl tyto služby nechat alespoň zčásti poskytovat třetí osobou, a dále že neuhrazení poplatků za služby nájemcem dává pronajímateli právo odstoupit od nájemní smlouvy. Kromě toho se předkládající soud dotazuje na způsob, jakým by bylo vhodné postupovat v případě, že by některá ze zmíněných plnění byla osvobozena od DPH obdobně jako hlavní plnění spočívající v nájmu nemovitého majetku, zatímco jiná by jakožto samostatná plnění podléhala povinnosti odvodu DPH.

14 Úvodem je třeba připomenout, že pro účely DPH musí být každé plnění za běžných podmínek považováno za vlastní a samostatné, jak to vyplývá z čl. 1 odst. 2 druhého pododstavce směrnice o DPH (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 29. března 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, Sb. rozh. s. I-2697, bod 22; ze dne 19. listopadu 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, Sb. rozh. s. I-11079, bod 35, a ze dne 2. prosince 2010, Everything Everywhere, C-276/09, Sb. rozh. s. I-12359, bod 21).

15 Skládá-li se však plnění z několika prvků, vyvstává otázka, zda má být považováno za plnění tvořené jediným plněním, anebo několika vlastními a samostatnými plněními, která musí být z hlediska DPH posuzována odděleně. Z judikatury Soudního dvora totiž vyplývá, že za určitých okolností musí být několik plnění formálně oddělených, která by mohla být poskytnuta odděleně, a vést tak po jednotlivých položkách ke zdanění nebo osvobození od daně, považováno za jediné plnění, pokud nejsou samostatná (rozsudek ze dne 21. února 2008, Part Service, C-425/06, Sb. rozh. s. I-897, bod 51).

16 V tomto ohledu Soudní dvůr rozhodl, že o jediné plnění se jedná tehdy, když dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdílitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. října 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank, C-41/04, Sb. rozh. s. I-9433, bod 22, a výše uvedený rozsudek Everything Everywhere, body 24 a 25).

17 O takovou situaci se kromě toho jedná i v případě, kdy jedno nebo více plnění představují hlavní plnění a zbývající jedno nebo více plnění představují jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících s hlavním plněním stejný daňový režim. Plnění musí být zejména považováno za vedlejší k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k

získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. února 1999, CPP, C-349/96, Recueil, s. I-973, bod 30; výše uvedený rozsudek Part Service, bod 52, jakož i rozsudek ze dne 10. března 2011, Bog a další, C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09, Sb. rozh. s. I-1457, bod 54).

18 S ohledem na dvojí okolnost, že na jedné straně je každé poskytování služeb třeba bráno považovat za vlastní a samostatné, a na druhé straně plnění spočívající v jediném plnění po stránce hospodářské nemůže být uměle rozděleno, aby nenarušovalo fungování systému DPH, je třeba vyhledat charakteristické prvky dotčeného plnění, aby bylo možno určit, zda poskytnutá plnění představují více samostatných hlavních plnění, nebo jedno jediné plnění (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky CPP, bod 29, Levob Verzekeringen a OV Bank, bod 20, Aktiebolaget NN, bod 22, Everything Everywhere, body 21 a 22, jakož i Bog a další, bod 53).

19 Neexistuje však absolutní pravidlo pro určení rozsahu plnění z hlediska DPH, a při určování rozsahu plnění je proto třeba zohledňovat veškeré okolnosti (viz výše uvedený rozsudek CPP, bod 27).

20 V rámci spolupráce zavedené na základě článku 267 SFEU je v úloze vnitrostátních soudů určit, zda osoba povinná k dani poskytuje v konkrétním případě jediné plnění, a v této souvislosti provést všechna konečná posouzení skutkového stavu (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky CPP, bod 32; Part Service, bod 54; Bog a další, bod 55, a usnesení ze dne 19. ledna 2012, Purple Parking a Airparks Services, C-117/11, bod 32). Je však na Soudním dvoře, aby uvedeným soudem poskytl všechny prvky výkladu unijního práva, které mohou být pro rozhodnutí ve věci, která je jim předložena, užitečné (výše uvedený rozsudek Levob Verzekeringen a OV Bank, bod 23).

21 V tomto ohledu je třeba podotknout, že ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že ve věci v původním řízení nájemní smlouva uzavřená mezi pronajímatelem a nájemcem stanoví, že kromě pronájmu prostor poskytuje pronajímatel nájemci též určité služby. Jako protihodnotu je nájemce povinen hradit pronajímateli nájemné určené ve zmíněné smlouvě. Navíc v případě nezaplacení tohoto nájemného nájemcem má pronajímatel právo od nájemní smlouvy odstoupit.

22 Za těchto podmínek je k tomu, aby bylo možno mít za to, že všechna plnění, která pronajímatel poskytuje nájemci, tvoří z hlediska DPH jediné plnění, třeba zkoumat, zda plnění poskytovaná v projednávané věci tvoří jediné neoddtělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé, nebo zda jsou tvořena plněním hlavním, ve vztahu k němuž jsou ostatní plnění vedlejší.

23 Pro účely tohoto přezkumu může být obsah nájemní smlouvy významnou indicií pro posouzení plnění jakožto jediné plnění. Ve věci v původním řízení se jeví, že hospodářským důvodem uzavření této smlouvy není pouze získání práva užívat dotčené prostory, ale i obdržení souboru služeb nájemcem. Tato nájemní smlouva tedy určuje jediné plnění sjednané mezi pronajímatelem a nájemcem. Kromě toho je třeba podotknout, že nájem nemovitého majetku, jakož i poskytování služeb s ním spojených, jako jsou služby uvedené v bodě 8 tohoto rozsudku, mohou objektivně tvořit takovéto plnění. Využití dotčených služeb nelze totiž v případě přiměřeného nájemce takových prostor, jako jsou ty, o něž se jedná ve věci v původním řízení, považovat samo o sobě za účel, ale toto využití představuje spíše prostředek k získání prospěchu z hlavního plnění, tj. nájmu obchodních prostor, za nejlepších podmínek

24 Podle judikatury Soudního dvora sice poskytování služeb, jako jsou ty, o které se jedná ve věci v původním řízení, nutně nespadá pod pojem „nájem nemovitostí“ ve smyslu čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice o DPH (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 13. července 1989, Henriksen, 173/88, Recueil, s. 2763, bod 14, a ze dne 4. června 2009, SALIX Grundstücks-

Vermietungsgesellschaft, C-102/08, Sb. rozh. s. I-4629, bod 38). To však nikterak neznamená, že tyto služby, jež se váží k nájmu nemovitostí, a jejichž poskytování je sjednáno v nájemní smlouvě, nemohou tvořit vedlejší plnění, anebo být se zmíněným nájmem neodlučitelně spjata.

25 Těbaže za okolností včci v pvodním řizení svdří zahrnutí poskytování služeb do pedmtné nájemní smlouvy ve prospch existence jediného plnění, je třeba uvést, že pouhá skutečnost, že je plnění zahrnuto do nájemní smlouvy, nemůže být v tomto smyslu sama o sobě určujícím faktorem. Proto za předpokladu, že by nájemní smlouva stanovila, že jsou do ní zahrnuta plnění, která by v důsledku své povahy nemohla být objektivně považována za neodlučitelná od hlavního plnění spočívajícího v nájmu nemovitosti nebo za plnění vedlejší ve vztahu k tomuto plnění, ale byla by na něm nezávislá, nebo by vykazovala pouze vykonstruovanou spojitost s uvedeným hlavním plněním, by tato plnění netvořila součást jediného plnění spočívajícího v nájmu nemovitého majetku osvobozeného od DPH. Ve včci v pvodním řizení se však nejeví, jak bylo konstatováno v bodě 23 tohoto rozsudku, že by využití dotyčných služeb samo o sobě představovalo pro nájemce cíl.

26 Co se týče významu skutečnosti, že by určité služby v zásadě mohla poskytovat třetí osoba, je třeba uvést, že ani existence takovéto možnosti není sama o sobě rozhodující. Jak totiž vyplývá z judikatury Soudního dvora, možnost, že dílčí plnění tvořící jediné plnění budou za jiných okolností poskytována odděleně, je vlastní konceptu jediného složeného plnění, jak vyplývá z bodu 15 tohoto rozsudku (v tomto smyslu viz výše uvedené usnesení Purple Parking a Airparks Services, bod 31).

27 Co se konečně týká případu, kdy jsou různé služby poskytovány za jediné celkové nájemné, ale některé z těchto služeb jsou stejně jako hlavní plnění osvobozeny od DPH, zatímco ostatní podléhají DPH jakožto samostatná plnění, je v takovém případě třeba mezi jednotlivé služby rozdlit poplatky za služby, které s nimi souvisí, pro určení části zmíněných poplatků, která musí podléhat DPH, a další části poplatků, která je od DPH osvobozena.

28 Vzhledem k předcházejícím důvodům je na položené otázky třeba odpovědět, že směrnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že nájem nemovitého majetku a poskytování služeb spojených s tímto nájmem, jako jsou ty, o které se jedná ve včci v pvodním řizení, mohou představovat jediné plnění z hlediska DPH. V tomto ohledu možnost poskytnutá pronajímateli v nájemní smlouvě, aby od této smlouvy odstoupil v případě, že nájemce neplatí poplatky za služby, představuje indicii svdřící ve prospch existence jediného plnění, třebaže nutně není rozhodujícím faktorem pro posouzení existence takového plnění. Naopak okolnost, že služby, jako jsou ty, o které se jedná ve včci v pvodním řizení, by v zásadě mohly být poskytovány třetí osobou, nemožuje dospět k závěru, že tyto služby nemohou za okolností včci v pvodním řizení tvořit jediné plnění. Předkládajícímu soudu přísluší určit, zda s ohledem na výklad poskytnutý Soudním dvorem v tomto rozsudku a vzhledem ke zvláštním okolnostem zmíněné včci jsou dotčená plnění navzájem spojena natolik, že je třeba na ně nahlížet jako na jediné plnění spočívající v nájmu nemovitého majetku.

K nákladům řizení

29 Vzhledem k tomu, že řizení má, pokud jde o účastníky pvodního řizení, povahu incidenčního řizení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řizení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložением jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řizení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (šestý senát) rozhodl takto:

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z prodané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že nájem nemovitého majetku a poskytování služeb spojených s tímto nájmem, jako jsou ty, o které se jedná ve včci v

převodním řízení, mohou představovat jediné plnění z hlediska daně z přidané hodnoty. V tomto ohledu možnost poskytnutá pronajímateli v nájemní smlouvě, aby od této smlouvy odstoupil v případě, že nájemce neplatí poplatky za služby, představuje indicii svědčící ve prospěch existence jediného plnění, třebaže nutně není rozhodujícím faktorem pro posouzení existence takového plnění. Naopak okolnost, že služby, jako jsou ty, o které se jedná ve věci v převodním řízení, by v zásadě mohly být poskytovány třetí osobou, neumožňuje dospět k závěru, že tyto služby nemohou za okolností věci v převodním řízení tvořit jediné plnění. Předkládajícímu soudu přísluší určit, zda s ohledem na výklad poskytnutý Soudním dvorem v tomto rozsudku a vzhledem ke zvláštním okolnostem zmíněné věci jsou dotčená plnění navzájem spojena natolik, že je třeba na ně nahlížet jako na jediné plnění spojující v nájmu nemovitého majetku.

Podpisy.

* Jednací jazyk: angličtina.